Deutscher Bundestag
5. Wahlperiode

Drucksache V/3774

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
III/1 — 68070 — 5090/69

Bonn, den 31. Januar 1969

An den Herrn
Präsidenten des Deutschen Bundestages

Betr.: **Unterrichtung der gesetzgebenden Körperschaften gemäß Artikel 2 des Gesetzes zu den Gründungsverträgen der Europäischen Gemeinschaften**
hier: Wirtschaftspolitik in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft

Gemäß Artikel 2 Satz 2 des Gesetzes zu den Verträgen vom 25. März 1957 zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) und der Europäischen Atomgemeinschaft (EAG) vom 27. Juli 1957 übersende ich als Anlage die Vorschläge der Kommission der Europäischen Gemeinschaften für

eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten

eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen.

Diese Vorschläge sind mit Schreiben des Herrn Präsidenten der Kommission der Europäischen Gemeinschaften vom 16. Januar 1969 dem Herrn Präsidenten des Rates der Europäischen Gemeinschaften übermittelt worden.

Eine Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu den genannten Kommissionsvorschlägen ist vorgesehen.

Der Zeitpunkt der endgültigen Beschlußfassung durch den Rat ist noch nicht abzusehen.

Zur Information wird gleichzeitig die von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften zu ihren Vorschlägen übermittelte Begründung beigefügt.

Für den Bundeskanzler

Der Bundesminister der Verteidigung

Schröder

Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei, 53 Bonn
Alleinvertrieb: Dr. Hans Heger, 532 Bad Godesberg, Postfach 821, Goethestraße 54, Tel. 6 35 51

Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten

(Von der Kommission dem Rat vorgelegt)

DER RAT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 100,

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments

und in Erwägung nachstehender Gründe:

Zusammenschlüsse von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten müssen ohne besondere Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen durch steuerliche Vorschriften der Mitgliedstaaten ermöglicht werden, um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Gemeinschaft zu schaffen und damit die Errichtung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes zu gewährleisten. Derartige Zusammenschlüsse sind unbedenklich, soweit wirksamer Wettbewerb und damit die Betätigungs- und Wahlfreiheit der Lieferanten, Abnehmer und Verbraucher bestehen bleiben; dieser Aspekt wird durch die Wettbewerbsregeln der Verträge von Rom und Paris geregelt. Innerhalb dieses Rahmens müssen wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen für Zusammenschlüsse von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geschaffen werden, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Gemeinsamen Marktes, um eine Erhöhung der Produktivität und um eine Stärkung der Kraft der Unternehmen im internationalen Wettbewerb zu ermöglichen.

Derartige Zusammenschlüsse können sich durch die Übernahme von Beteiligungen vollziehen, die zur Schaffung von aus Mutter- und Tochtergesellschaften bestehenden Unternehmensgruppen führt.

Die für die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geltenden Steuerbestimmungen weisen von einem Staat zum anderen erhebliche Unterschiede auf und bringen schwerwiegende Nachteile mit sich, die durch die Schaffung eines gemeinsamen Systems beseitigt werden sollten, um diese Zusammenschlüsse von Gesellschaften nicht zu verhindern.

Durch das gemeinsame Steuersystem muß in erster Linie vermieden werden, daß ein von einer Tochtergesellschaft erzielter und bei ihr bereits versteuerter Gewinn bei der Muttergesellschaft der Körperschaftsteuer unterliegt.

Übrigens sollten zur Sicherung der steuerlichen Neutralität von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne außer in Sonderfällen vom Quellenabzug befreit werden.

Das System des konsolidierten Gewinns erlaubt den Gesellschaften insbesondere bei der Errechnung ihres steuerpflichtigen Gewinns die Verluste ihrer Tochtergesellschaften zu berücksichtigen; daher sollte den Gesellschaften die Möglichkeit gegeben werden, für alle ihre in der Gemeinschaft gelegenen Tochtergesellschaften dieses System zu wählen.

Um die Investitionstätigkeit außerhalb der Gemeinschaft zu fördern, insbesondere in den assoziierten Ländern und in den Entwicklungsländern, muß das System des konsolidierten Gewinns auch auf Antrag der Gesellschaften auf ihre in den Drittländern oder nur in bestimmten unter ihnen gelegenen Tochtergesellschaften anwendbar sein.

Die Einzelheiten der Durchführung und der Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Systems können gegenwärtig nicht festgelegt werden und sollten deshalb später auf Grundlage der Vorschläge der Kommission bestimmt werden —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

Jeder Mitgliedstaat wendet die Bestimmungen dieser Richtlinie an

— auf Gewinne, die der Gesetzgebung eines Staates unterliegenden Muttergesellschaften von Tochtergesellschaften zufließen, die der Gesetzgebung eines anderen Landes unterliegen;

— auf Gewinne, die von seiner Gesetzgebung unterliegenden Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften ausgeschüttet werden, die der Gesetzgebung anderer Mitgliedstaaten unterliegen.

Artikel 2

Diese Richtlinie gilt für Gesellschaften belgischen, deutschen, französischen, italienischen, luxemburgischen und niederländischen Rechts, die eine der nachstehenden Steuern

— Impôt des sociétés in Belgien,
— Körperschaftsteuer in Deutschland,
— Impôt sur les sociétés in Frankreich,
— Imposta sulle società in Italien,
— Impôt sur le revenu des collectivités in Luxemburg,
— Vennootschapsbelasting in den Niederlanden,

oder irgendeiner Steuer unterliegen, die eine dieser Steuern ersetzt.

Artikel 3

1. In Anwendung dieser Richtlinie

a) gilt als Muttergesellschaft zumindest:

— jede der Gesetzgebung eines Mitgliedstaates unterliegende Gesellschaft, die einen Anteil von wenigstens 20 % am Gesellschaftskapital einer der Gesetzgebung eines anderen Mitgliedstaates unterliegenden Gesellschaft besitzt;

— jede der Gesetzgebung eines Mitgliedstaates unterliegende Gesellschaft, die auf Grund der Einbringung von Unternehmensteilen, gleich welchen Umfangs, einen Anteil am Gesellschaftskapital eines der Gesetzgebung eines anderen Mitgliedstaates unterliegenden Unternehmens besitzt;

b) ist zu verstehen unter

— Tochtergesellschaft die Gesellschaft, an deren Gesellschaftskapital ein anderes Unternehmen den in Absatz a) genannten Anteil besitzt;

— die „Einbringung von Unternehmensteilen" der Vorgang, durch den eine Gesellschaft ohne aufgelöst zu werden die Gesamtheit ihres Aktivvermögens oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine oder mehrere bereits bestehende oder neue Gesellschaften gegen Ausgabe von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften einbringt;

— der „Teilbetrieb" die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft investierten Wirtschaftsgüter, die in technischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen.

2. Jedem Staat ist es jedoch freigestellt, die Bestimmungen dieser Richtlinie nicht auf seiner Gesetzgebung unterliegende Gesellschaften anzuwenden, die nicht während mindestens zwei Jahren im Besitz einer Beteiligung bleiben, auf Grund deren sie als Muttergesellschaft gelten.

Artikel 4

Die ausgeschütteten Gewinne, die eine Muttergesellschaft aus ihrer Beteiligung an ihrer Tochtergesellschaft erhält, werden selbst bei deren Liquidierung nicht ihrem steuerpflichtigen Gewinn zugerechnet.

Jeder Mitgliedstaat kann jedoch bestimmen, daß eine seiner Rechtshoheit unterstehende Muttergesellschaft bis zu 5 % dieser Gewinne in ihren steuerpflichtigen Gewinn einbezieht.

Artikel 5

1. Die von einem Tochterunternehmen an seine Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind, zumindest wenn diese einen Anteil am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft von wenigstens 20 % besitzt oder wenn die Beteiligung in der Einbringung von Unternehmensteilen besteht, von dem Quellenabzug befreit, insbesondere von folgenden Steuern:

— précompte mobilier in Belgien,
— Kapitalertragsteuer in Deutschland,
— retenue à la source in Frankreich,
— ritenuta alla fonte in Italien,
— retenue d'impôt in Luxemburg,
— dividendbelasting in den Niederlanden.

2. In Abweichung zu den Bestimmungen von Absatz 1 kann jeder Mitgliedstaat, in dem der Körperschaftsteuersatz für ausgeschüttete Gewinne unter dem für die Besteuerung nicht ausgeschütteter Gewinne geltenden Satz liegt, die Gewinne, die ein seiner Rechtshoheit unterstelltes Tochterunternehmen an seine Muttergesellschaft ausschüttet, einem Quellenabzug unterwerfen, sofern:

a) der Steuersatz für ausgeschüttete Gewinne um mindestens 10 Punkte unter dem für nicht ausgeschüttete Gewinne geltenden Satz liegt;

b) der Quellenabzugssatz nicht höher als der punktmäßige Unterschied zwischen dem Steuersatz für ausgeschüttete Gewinne und dem für nicht ausgeschüttete Gewinne ist und jedenfalls 25 % der ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigt.

3. Der Mitgliedstaat, der nach Maßgabe des Absatzes 2 einen Quellenabzug von den Gewinnen einer Tochtergesellschaft vorgenommen hat, muß den erhobenen Steuerbetrag der Muttergesellschaft erstatten, wenn diese die Gewinne für das gleiche Geschäftsjahr ausschüttet.

Diese Erstattung erfolgt in dem Verhältnis der von der Muttergesellschaft derart verteilten Gewinne; die Muttergesellschaft kann jedoch diese von ihrer Tochtergesellschaft empfangenen und bei dieser bereits einem Quellenabzug unterworfenen Gewinne mit Vorrang in den auszuschüttenden Gewinn einbeziehen.

Artikel 6

Der Mitgliedstaat, dessen Gesetzgebung die Muttergesellschaft unterliegt, kann keinen Quellenabzug auf Gewinne vornehmen, die diese Gesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft empfängt.

Artikel 7

1. Jede der Gesetzgebung eines Mitgliedstaates unterliegende Muttergesellschaft, die eine Beteiligung von mindestens 50 % an einer der Gesetzgebung eines anderen Mitgliedstaates unterliegenden Gesellschaft besitzt, kann sich für den Zeitraum von wenigstens fünf Jahren für das Steuersystem des konsolidierten Gewinns entscheiden.

2. Das System des konsolidierten Gewinns gemäß Absatz 1 beinhaltet für den Mitgliedstaat, dessen Gesetzgebung die für dieses System optierende Muttergesellschaft unterliegt, folgendes:

   a) in die Steuerveranlagung der Gewinne der Muttergesellschaften werden im Verhältnis ihrer Kapitalanteile aufgenommen:

      — das nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften berechnete Ergebnis aller der Rechtshoheit der Mitgliedstaaten unterstehenden Gesellschaften, an deren Kapital die Muttergesellschaft einen Anteil von mindestens 50 % besitzt;

      — auf Antrag der Muttergesellschaft die nach denselben Rechtsvorschriften berechneten Ergebnisse aller der Rechtshoheit anderer Staaten, Länder oder Territorien oder nur bestimmter unter ihnen unterstehenden Gesellschaften, an deren Kapital die Muttergesellschaft diesen Anteil besitzt;

   b) der Betrag der innerstaatlichen Steuer auf die Gewinne der Muttergesellschaft wird vermindert, um die Tatsache zu berücksichtigen, daß die Gesellschaften, deren Gewinne in diese Steuerveranlagung aufgenommen werden, einer Steuer auf diese Gewinne unterliegen.

3. Der Rat legt einstimmig auf Vorschlag der Kommission später die Durchführungsbestimmungen für das System des konsolidierten Gewinns fest sowie den Zeitpunkt, an dem die Mitgliedstaaten dieses System in ihre Rechtsvorschriften aufzunehmen haben.

Artikel 8

Die Mitgliedstaaten setzen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, um dieser Richtlinie spätestens bis zum 1. Januar 1971 nachzukommen, und unterrichten die Kommission unverzüglich hiervon.

Artikel 9

Die Mitgliedstaaten achten darauf, nach Bekanntgabe dieser Richtlinie die Kommission von allen Entwürfen einschlägiger Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, die sie zu erlassen beabsichtigen, so rechtzeitig zu unterrichten, daß die Kommission sich dazu äußern kann.

Artikel 10

Diese Richtlinie ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

Begründung

I. Allgemeines

1. Im Interesse eines reibungslosen Funktionierens der Gemeinschaft, ihrer Entwicklung und der Erfordernisse des ständig zunehmenden internationalen Wettbewerbs ist es wichtig, daß den Unternehmen der Gemeinschaft Gelegenheit gegeben wird, eine den Erfordernissen eines erweiterten Marktes entsprechende Größe zu erreichen und ihre weltweite Wettbewerbsfähigkeit zu verbessern.

Durch die Übernahme von Beteiligungen entstehen Gruppen untereinander zusammenhängender Gesellschaften, bei denen eine Muttergesellschaft Tochtergesellschaften kontrolliert; dies ist heute eine der wenigen möglichen Formen des Zusammenschlusses auf internationaler Ebene und daher ein durchaus üblicher Vorgang.

2. Als rechtlich einfacher Vorgang wirft die Beteiligung einer Gesellschaft am Kapital einer anderen Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Übernahme im allgemeinen keine steuerlichen Probleme auf; doch verhält sich dies in der Folgezeit anders. Es kommt nämlich vor allem in den internationalen Beziehungen vor, daß bereits bei einer Tochtergesellschaft besteuerte Gewinne bei Abführung an die Muttergesellschaft bei dieser erneut besteuert werden. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung, die sich hieraus ergibt, ist das Haupthindernis für diese Form des Zusammenschlusses.

3. Die steuerlichen Probleme des Zusammenschlusses von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten wurden in den Organen der Gemeinschaft bereits mehrfach behandelt: Die Kommission hat diese Fragen in ihrem Programm zur Harmonisierung der direkten Steuern angeschnitten, das sie dem Rat am 26. Juni 1967 unterbreitet hat [1]). Dieses Dokument wurde während mehrerer Monate von der Finanzsachverständigen-Gruppe des Rates geprüft und war Gegenstand eines Berichts des Ausschusses der Ständigen Vertreter [2]). Der Rat hat schließlich die Kommission in seiner Sitzung am 4. und 5. März 1968 beauftragt, Lösungen für diese Probleme zu erarbeiten und vorzuschlagen [3]).

4. Bei der Suche nach Lösungen hat die Kommission zunächst geprüft, ob sich eine Ausdehnung der verschiedenen einzelstaatlichen Systeme zur Verhinderung der Doppelbesteuerung zwischen Gesellschaften auf sämtliche Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten empfiehlt. Dieser Gedanke mochte interessant erscheinen, zumal manche Regelungen dieser Art bereits aufgrund innerstaatlicher Rechtsvorschriften oder der Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen über die Grenze hinweg funktionieren.

Die Kommission hat diesen Gedanken jedoch verworfen. Denn erstens besteht ein solches System in Italien nur in ganz wenigen Fällen; soweit nationale Systeme in den internationalen Beziehungen angewandt werden, ist diese Anwendung zweitens vielfach nur unvollkommen, denn die Doppelbesteuerung wird im allgemeinen nicht völlig vermieden. In Anbetracht der Unterschiede zwischen den innerstaatlichen Vorschriften einerseits und den Bestimmungen der verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen andererseit hätte diese Lösung drittens zu einer je nach ihrer Herkunft unterschiedlichen Steuerbelastung der Dividenden geführt, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausschüttet.

Eine solche Lösung könnte die Kapitalbewegungen in Form von Beteiligungen verfälschen und somit Verzerrungen hervorrufen, denn die Gesellschaften könnten sich aus steuerlichen Gründen veranlaßt sehen, Beteiligungen vorzugsweise an Gesellschaften eines ganz bestimmten Landes zu übernehmen.

Die Kommission hält daher allein eine von den sechs Staaten angewandte gemeinsame Regelung für eine befriedigende Lösung. Diese setzt jedoch eine gewisse Harmonisierung der Rechtsvorschriften voraus. Die Kommission schlägt daher dem Rat vor, diese Regelung im Wege einer Richtlinie zu fixieren.

5. Die vorgeschlagene gemeinsame Regelung geht von drei Hauptanliegen aus:

a) Wichtig ist vor allem eine Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, d. h. die Befreiung der von den Tochtergesellschaften erhaltenen Gewinne von der Körperschaftsteuer bei der Muttergesellschaft.

b) Ferner ist das Problem des Quellenabzugs auf Dividenden zu lösen. Ganz allgemein sind auf nationaler Ebene je nach Land zwei Wege üblich, um einen nur einmaligen Quellenabzug zu erreichen: Entweder wird bei der Tochtergesellschaft kein Abzug vorgenommen, sondern im Falle einer Wiederausschüttung der Dividenden durch die Muttergesellschaft, oder aber es wird umgekehrt verfahren. Bei Wiederausschüttung der Dividenden durch die Muttergesellschaft führen beide Wege zum gleichen Ergebnis, nicht jedoch bei Zuführung des Gewinns zu den Rücklagen: Im ersten Falle kann die Mutter über den gesamten Betrag verfügen, im zweiten wird der Betrag endgültig um den Quellenabzug vermindert. Wird der Abzug bei der Tochtergesellschaft vorgenommen, so benachteiligt dies Muttergesellschaften, die aus der eigenen Geschäftstätigkeit keine ausreichenden Gewinne zur Selbstfinanzierung erwirtschaften. Die andere Methode — d. h. Steuerbefreiung bei der Tochter-

[1]) vgl. Dok. R/959/67 (ECO 104)
[2]) vgl. Dok. R/319/68 (ECO 26)
[3]) vgl. Dok. R/411/68

gesellschaft — schaltet dagegen diesen Nachteil aus, da sie in bezug auf die Verwendung der von einer Tochtergesellschaft vereinnahmten Gewinne durch die Muttergesellschaft eine absolute steuerliche Neutralität schafft. In allen Fällen wird die Muttergesellschaft so behandelt, als ob sie den Gewinn unmittelbar und nicht über ein Tochterunternehmen erzielt hätte.

In den internationalen Beziehungen wird heute bei Gewinnabführung einer Tochter an ihre Mutter fast durchweg ein Quellenabzug vorgenommen. In diesem Falle ergibt sich eine Doppelbesteuerung, wenn nach dem innerstaatlichen Recht des Landes der Muttergesellschaft Steuerbefreiung bei der Tochtergesellschaft, d. h. wenn ein erneuter Quellenabzug bei Wiederausschüttung der Dividenden durch die Muttergesellschaft vorgesehen ist. Der erste Quellenabzug wird dann nämlich zur endgültigen Steuerbelastung.

Die Kommission hält es daher für unbedingt notwendig, daß man sich vorbehaltlich bestimmter Sonderfälle für die Befreiung vom Quellenabzug bei der Tochtergesellschaft entscheidet. Diese Lösung ist um so eher gerechtfertigt, als der Quellenabzug normalerweise den Charakter einer Steuervorauszahlung hat und diese Vorauszahlung wegfällt, wenn der Einkommensempfänger für dieses Einkommen nicht steuerpflichtig ist.

c) Schließlich muß Muttergesellschaften mit wesentlichen Beteiligungen später die Möglichkeit gegeben werden, für die Steuerregelung des „konsolidierten Gewinns" zu optieren. Bei diesem System werden die Ergebnisse der Tochtergesellschaften im Verhältnis der Kapitalbeteiligungen in die Ergebnisse der Muttergesellschaft einbezogen, unter Berücksichtigung der Tatsache, daß die dergestalt konsolidierten Gewinne bereits bei den Töchtern besteuert worden sind. Bei diesem System können Verluste und Gewinne verschiedener Steuerpflichtiger ausgeglichen werden. Es bietet somit einer Muttergesellschaft den großen Vorteil, daß die Verluste ihrer Töchter von ihrem eigenen steuerpflichtigen Gewinn absetzen kann. Derartige Verluste sind während der ersten Geschäftsjahre häufig und stellen in bestimmten Wirtschaftszweigen sogar die Regel dar, beispielsweise in der Erdölprospektion, für die dieses System daher besonders interessant ist.

Das System des konsolidierten Gewinns setzt an die Stelle des engen juristischen Begriffs des Steuerpflichtigen einen umfassenderen, modernen Wirtschaftsbegriff, die „Gruppe von Unternehmen", die zwar rechtlich unabhängig ist, jedoch eine wirtschaftliche Einheit bildet, die als einziger Steuerpflichtiger gilt. Dieses System erleichtert die Unternehmenskonzentration durch sehr wesentliche Beteiligungen und liegt daher auf der Linie der wirtschaftlich erwünschten Entwicklung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten. Andererseits ist es hinsichtlich der Mutter- und Tochtergesellschaften die logische Ergänzung des von der Kommission an anderer Stelle vorgeschlagenen „Weltgewinn-Systems" für Gesellschaften, die im Ausland Betriebsstätten ohne Rechtspersönlichkeit haben.

II. Erläuterungen zu einigen Bestimmungen des gemeinsamen Systems

Artikel 2

Gegenstand dieses Artikels ist die Benennung der Gesellschaften, auf die gegebenenfalls das gemeinsame System Anwendung finden kann. Betroffen sind sämtliche Kapital- und Personengesellschaften, die einer Körperschaftsteuer unterliegen, d. h. praktisch alle Gesellschaften, für die ein derartiges System von Vorteil sein kann.

Artikel 3

Dieser Artikel definiert zunächst die Begriffe „Muttergesellschaft" und „Tochtergesellschaft". Selbstverständlich handelt es sich um eine spezifische Definition für die Zielsetzung dieser Direktive, d. h. zur ausschließlichen Anwendung der darin vorgesehenen Steuerbestimmungen, die in keiner Weise für gemeinsame Definitionen bindend ist, die im Handelsrecht insbesondere für die Konzernregelung aufzustellen sein werden.

Hierbei ergeben sich zwei Probleme:

- die Festlegung einer Mindestbeteiligung,
- der Zeitraum, in dem eine solche Beteiligung nicht veräußert werden darf.

Was den ersten Punkt betrifft, so sind die gegenwärtigen Unterschiede zwischen den einzelnen Steuersystemen erheblich. Da Belgien den Grundsatz „non bis in idem" anwendet, gilt jede belgische Gesellschaft, die auch nur einen einzigen Anteil an einer anderen Gesellschaft besitzt, in steuerlicher Hinsicht als Muttergesellschaft. In Deutschland, Luxemburg und den Niederlanden hingegen ist eine Beteiligung von 25 % erforderlich, während Frankreich, wo mindestens eine Beteiligung von 10 % (außer in Sonderfällen) oder ein Kaufpreis von 10 Millionen ffrs vorgeschrieben ist, eine Mittelstellung einnimmt. Über die Frage, ob die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nur in Fällen einer wesentlichen Beteiligung vermieden werden muß, kann man geteilter Meinung sein:

- gegen diese Auffassung sprechen Kriterien steuerlicher Gleichbehandlung, nach denen die Beseitigung der Doppelbesteuerung erst von einer gewissen Schwelle ab fragwürdig wird;
- für diese Auffassung sprechen wirtschaftspolitische Gründe, denn die Konzentration setzt per definitionem eine wesentliche Beteiligung voraus.

Die Kommission wollte zwischen diesen beiden Auffassungen keine Entscheidung treffen und nicht von einigen Staaten fordern, sich erheblich liberaler zu zeigen, von anderen hingegen, daß sie auf ihr besonders günstiges System verzichten. Sie schlägt lediglich vor, daß sich hinsichtlich der Beziehungen

zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten die Steuervergünstigungsvorschriften wenigstens auf Beteiligungen von 20 % und mehr erstrecken; die Kommission schließt jedoch liberalere Regelungen nicht aus. Diese Mindestbeteiligung wird jedoch nicht gefordert, wenn die Beteiligung das Ergebnis einer Einbringung von Unternehmensteilen ist. Ein solcher Vorgang verlöre nämlich zum großen Teil an Interesse, wenn die wirtschaftliche Doppelbesteuerung später nicht vermieden würde.

Der zweite Punkt, d. h. der Zeitraum, in dem die Beteiligung nicht veräußert werden darf, ist gegenwärtig ebenfalls je nach Staat unterschiedlich geregelt. Die Rechtsvorschriften mancher Staaten sind sehr elastisch, andere hingegen sind strenger, um zu vermeiden, daß das System der Steuervergünstigung durch eine rasche Wiederveräußerung der erworbenen oder gezeichneten Filialanteile zweckentfremdet wird. Aus diesem Grund schlägt die Kommission — ohne damit eine zwingende Vorschrift zu schaffen — vor, die Mitgliedstaaten zu ermächtigen, eine Gesellschaft, die normalerweise die erforderlichen Bedingungen erfüllt (rückwirkend) nicht mehr als Muttergesellschaft zu betrachten, wenn sie sich innerhalb von zwei Jahren nach dem Erwerb von ihrer Beteiligung trennt.

Schließlich werden in diesem Artikel noch die Begriffe „Einbringung von Unternehmensteilen" und „Wirtschaftszweig" definiert.

Artikel 4

Dieser Artikel enthält die wesentliche Bestimmung über die Steuerbefreiung von Dividenden bei der Muttergesellschaft, die diese von ihren Tochtergesellschaften erhalten hat.

Dieses Ziel ist bereits teilweise erreicht; mit dieser Bestimmung kann das System nunmehr auf die gesamte Gemeinschaft ausgedehnt werden.

Ferner wird in einigen Staaten die Steuerbefreiung nur in Höhe von 90 % oder 95 % der ausgeschütteten Dividenden gewährt; die restlichen 5 % oder 10 % gelten pauschal als bereits vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzte Verwaltungskosten der Beteiligung; aus diesem Grunde wird für diesen Anteil der Dividende keine Steuerbefreiung gewährt.

Die Kommission will nicht darüber entscheiden, ob es zweckmäßig ist, diesen Kosten und Ausgaben Rechnung zu tragen. Sie wünscht jedoch, daß diese, wenn sie pauschal in den steuerpflichtigen Gewinn einbezogen werden, 5 % der ausgeschütteten Dividenden nicht übersteigen.

Ferner muß die vorgeschlagene Steuerbefreiung auch bei Liquidation der Tochtergesellschaft gelten. Die Erfahrung zeigt nämlich, daß die übrigens im allgemeinen recht hohe Besteuerung der einer Muttergesellschaft bei der Liquidation einer Tochtergesellschaft zugeteilten Beträge ein Hindernis für diese Liquidation darstellen kann.

Artikel 5

Durch Absatz 1 dieses Artikels soll die Gewinnausschüttung einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft von dem Quellenabzug befreit werden, sofern die in Artikel 3 vorgesehenen Bedingungen erfüllt sind.

Allerdings ist dabei die besondere Lage in Deutschland zu berücksichtigen. In Deutschland wird die Körperschaftsteuer mit einem Satz von 51 % auf den nicht ausgeschütteten Gewinn und von 15 % (effektiver Satz 23,44 %) auf den ausgeschütteten Gewinn erhoben. Die in Deutschland bereits durchgeführte Befreiung vom Quellenabzug bei der Tochtergesellschaft, d. h. wenn Tochter und Mutter deutsche Gesellschaften sind, wird durch die Erhebung einer Nachsteuer von 36 % auf die von der Muttergesellschaft nicht ausgeschütteten Dividenden ausgeglichen, damit diese insgesamt mit einem Satz von 51 % besteuert werden, wie er für nicht ausgeschüttete Gewinne gilt.

Da es eine solche Nachsteuer im Ausland nicht gibt, würden die Muttergesellschaften anderer Staaten, die Tochterunternehmen in Deutschland haben, begünstigt, wenn die von diesen Tochtergesellschaften erhaltenen Gewinne der Rücklage zugeführt werden; würde dieses System nicht korrigiert, so wäre das für die deutschen Gesellschaften ein Anreiz, Tochterunternehmen ausländischer Gesellschaften zu werden. Deutschland hat sich gegen diese Gefahr dadurch geschützt, daß man in diesen Fällen, selbst in den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, im allgemeinen einen Abzug von 25 % vorsieht.

Dieser Abzug in Höhe von 25 % ist berechtigt, wenn die vom Tochterunternehmen empfangene Dividende von der Muttergesellschaft nicht sofort wieder ausgeschüttet wird; im umgekehrten Falle ist sie jedoch nicht mehr gerechtfertigt, da man dann keine Nachsteuer erhoben hätte, wenn die Mutter eine deutsche Gesellschaft gewesen wäre. Dieser Abzug, der in Deutschland in diesem Fall gegenwärtig erhoben wird, muß somit beseitigt werden, damit das deutsche System des doppelten Steuersatzes voll wirksam werden kann. Die Verwirklichung dieses Zieles setzt nämlich voraus, daß eine ausländische Muttergesellschaft ebenso behandelt wird wie eine inländische.

Der zweite und der dritte Absatz dieses Artikels bezwecken die Lösung dieses Problems in der Weise, daß eine echte Steuerneutralität geschaffen wird. Diese Bestimmungen ermöglichen es den Staaten, die einen doppelten Körperschaftsteuersatz haben, einen Quellenabzug vorzunehmen, wenn eine einheimische Tochtergesellschaft Dividenden an ihre ausländische Mutter ausschüttet, wobei der Abzug erstattet wird, wenn diese Beträge von der Mutter unverzüglich weiter ausgeschüttet werden. Um andererseits eine Erhebung des Quellenabzugs in Fällen zu vermeiden, in denen er nicht ganz gerechtfertigt wäre, enthält der Textvorschlag eine dreifache Einschränkung:

— Der Quellenabzug kann nur dann vorgenommen werden, wenn der Satz für ausgeschüttete Ge-

winne mindestens um 10 Punkte unter dem für nicht ausgeschüttete Gewinne liegt;

— der Satz dieses Quellenabzugs darf nicht höher sein als der punktmäßige Unterschied zwischen den beiden Kapitalertragsteuern;

— dieser Satz darf 25 % nicht überschreiten.

Schließlich wird vorgeschlagen, den Gesellschaften zu gestatten, die Gewinne, die sie ausschütten, zunächst als von ihren Tochterunternehmen empfangene Dividenden zu betrachten, die bereits einem solchen Quellenabzug unterlegen haben.

Artikel 6

Dieser Artikel verbietet den Staaten, einen Quellenabzug auf Dividenden vorzunehmen, die aus dem Ausland stammen und an eine ihrer Gesellschaften ausgeschüttet werden, wie es gegenwärtig in einigen Staaten gehandhabt wird. Ohne dieses Verbot dürfte die für das Tochterunternehmen vorgeschlagene Befreiung vom Quellenabzug sinnlos sein. Andererseits haben diese Staaten dann die Möglichkeit, einen Quellenabzug bei der Wiederausschüttung der Dividenden durch die Muttergesellschaft vorzunehmen.

Artikel 7

Dieser Artikel sieht für Gesellschaften mit Beteiligungen von mindestens 50 % die Möglichkeit, später für das System des konsolidierten Gewinns zu optieren.

Um Mißbrauch zu verhindern, wird vorgeschlagen, daß dieses System obligatorisch für sämtliche Töchter einer Gesellschaft innerhalb der EWG und mindestens fünf Jahre lang Anwendung finden soll. Ohne diese zweifache Einschränkung könnten bestimmte Gesellschaften versucht sein, die Anwendung des Systems entweder auf einen sehr kurzen Zeitraum, in dem ihre Tochterunternehmen mit Verlust arbeiten, oder allein auf ihre mit Verlust arbeitenden Töchter zu begrenzen.

Es wird jedoch außerdem vorgeschlagen, daß dieses System auf Antrag der betreffenden Gesellschaft während eines Zeitraums von mindestens fünf Jahren auch auf Tochtergesellschaften außerhalb der Gemeinschaft Anwendung finden kann. In diesem Falle wird den Gesellschaften jedoch die Möglichkeit gegeben, den Geltungsbereich des Systems auf ein oder mehrere Länder zu beschränken. Diese Beschränkung widerspricht anscheinend dem Bestreben nach Verhinderung des erwähnten Mißbrauchs. In diesem Falle dürfte es jedoch nützlich sein, ein solches — in Wirklichkeit nur begrenztes — Risiko einzugehen, um auf diese Weise einen Anreiz für die Investitionen von Gesellschaften der Mitgliedstaaten außerhalb der Gemeinschaft und namentlich in den assoziierten Staaten oder Entwicklungsländern zu schaffen.

Die Ausarbeitung eines solchen Systems erfordert jedoch eingehende technische Untersuchungen. Der Artikel sieht daher vor, daß der Zeitpunkt des Inkrafttretens und die Durchführungsbestimmungen dieser Regelung später auf Vorschlag der Kommission festgesetzt werden. Bis dahin können Staaten, die wie Frankreich ein solches System in ihrem Recht bereits kennen, es entsprechend den innerstaatlichen Rechtsvorschriften weiter anwenden.

Artikel 8

Es wird vorgeschlagen, daß die gemeinsame Regelung spätestens am 1. Januar 1971 in Kraft treten soll. Dieser verhältnismäßig nahe Zeitpunkt wurde wegen der Dringlichkeit des zu lösenden Problems gewählt. Er läßt jedoch den Mitgliedstaaten genug Zeit, um die erforderlichen Änderungen an ihren Rechts- und Verwaltungsvorschriften vorzunehmen.

Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen

(Von der Kommission dem Rat vorgelegt)

DER RAT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 100,

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments

und in Erwägung nachstehender Gründe:

Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, müssen ohne besondere Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen durch steuerliche Vorschriften der Mitgliedstaaten ermöglicht werden, um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Gemeinschaft zu schaffen und damit die Errichtung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes zu gewährleisten. Derartige Zusammenschlüsse sind unbedenklich, soweit wirksamer Wettbewerb und damit die Betätigungs- und Wahlfreiheit der Lieferanten, Abnehmer und Verbraucher bestehen bleiben; dieser Aspekt wird durch die Wettbewerbsregeln der Verträge von Rom und Paris geregelt. Innerhalb dieses Rahmens müssen wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen für Zusammenschlüsse von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geschaffen werden, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Gemeinsamen Marktes, um eine Erhöhung der Produktivität und um eine Stärkung der Kraft der Unternehmen im internationalen Wettbewerb zu ermöglichen.

Erhebliche Hindernisse steuerlicher Art verhindern gegenwärtig derartige Vorgänge; sie müssen deshalb beseitigt werden.

Insbesondere aus Gründen des Wettbewerbs läßt sich dies nicht dadurch erreichen, daß man die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Systeme für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen zwischen Gesellschaften desselben Staates auf Gemeinschaftsebene ausdehnt, da die Unterschiede zwischen diesen Systemen Wettbewerbsverzerrungen verursachen können. Nur eine gemeinschaftliche steuerliche Regelung kann deshalb eine befriedigende Lösung darstellen.

Zur Beseitigung der gegenwärtigen Hindernisse muß das künftige gemeinsame steuerliche System jede Besteuerung anläßlich einer Fusion, Spaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen nach Möglichkeit vermeiden, unter vollständiger Wahrung der finanziellen Interessen des Staates der einbringenden Gesellschaft.

Diese Rechtsvorgänge haben in der Regel die Umwandlung der einbringenden Gesellschaft in eine Betriebstätte der übernehmenden Gesellschaft zur Folge.

Dadurch, daß die bis zu ihrer tatsächlichen Realisierung aufgeschobene Besteuerung der sich bei den eingebrachten Wirtschaftsgütern ergebenden Wertsteigerungen auf die dieser Betriebstätte gehörenden Wirtschaftsgüter ausgedehnt wird, läßt sich eine Besteuerung dieser Wertsteigerungen anläßlich einer Fusion, Spaltung und Einbringung von Unternehmensteilen vermeiden, wobei gleichzeitig ihre spätere Besteuerung durch den Staat der einbringenden Gesellschaft im Zeitpunkt ihrer Realisierung gewährleistet wird.

Zur Beseitigung der anderen steuerlichen Hindernisse ist es erforderlich, insbesondere die für bestimmte Rücklagen, Rückstellungen und Verluste der einbringenden Gesellschaft anzuwendenden steuerlichen Regelungen festzulegen, die steuerlichen Probleme zu regeln, die auftreten, wenn eine der beiden Gesellschaften eine Beteiligung am Kapital der anderen hat oder wenn die Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft ihre Anteile an dieser Gesellschaft gegen die der übernehmenden Gesellschaft umtauschen und schließlich die Erhebung jeder Besitzwechselsteuer zu verbieten.

Die die Gesellschaftsteuer und die Umsatzsteuer betreffenden Probleme wurden in befriedigender Weise im Rahmen der vom Rat bereits angenommenen Richtlinien gelöst.

Das System der Besteuerung einer Gesellschaft mit Betriebstätten im Ausland hat erhebliche Nachteile. Es kann vor allem zu einer Doppelbesteuerung führen und mit Diskriminierungen verbunden sein, die sich gegen die Betriebstätten auswirken. Dieses System muß deshalb verbessert werden, damit die Beseitigung der steuerlichen Hindernisse für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen voll zum Zuge kommen kann.

Das hier anzustrebende Endziel muß in der ausschließlichen Besteuerung der von einer Gesellschaft

in der Gemeinschaft erzielten Gewinne durch denjenigen Staat bestehen, dem diese Gesellschaft untersteht; heute läßt sich aber nicht voraussehen, unter welchen Bedingungen und innerhalb welcher Frist eine derartige Lösung verwirklicht werden kann. Es empfiehlt sich deshalb, die der Erreichung dieses Zieles dienenden Maßnahmen erst später aufgrund von Vorschlägen der Kommission an den Rat festzulegen.

Bis zur Erreichung dieses Endziels muß zur Behebung der gegenwärtigen Nachteile verhindert werden, daß eine im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats belegene Betriebstätte eines Mitgliedstaats höher besteuert wird als eine Gesellschaft dieses anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausübt.

Aus den gleichen Gründen dürfen die Gewinne einer derartigen Betriebstätte nur von dem Mitgliedstaat besteuert werden, in dessen Hoheitsgebiet sie belegen ist; den Gesellschaften der Mitgliedstaaten muß aber die Möglichkeit gegeben werden, bezüglich ihrer in der Gemeinschaft ausgeübten Tätigkeiten für das System des Weltgewinns zu optieren, das einen ersten Schritt in Richtung dieses Endziels darstellt und den Gesellschaften insbesondere die Möglichkeit bietet, bei der Berechnung ihrer steuerpflichtigen Gewinne die Verluste ihrer Betriebstätten zu berücksichtigen.

Um einen Anreiz für Investitionen außerhalb der Gemeinschaft zu bieten, muß das System des Weltgewinns auf Antrag einer Gesellschaft auch auf alle oder einige ihrer in Drittstaaten belegenen Betriebstätten angewandt werden können.

Es ist nicht möglich, schon heute die gemeinsamen Modalitäten für die Anwendung des Systems des Weltgewinns und die Art der Festsetzung der steuerpflichtigen Gewinne einer Betriebstätte festzulegen; sie müssen deshalb später aufgrund von Vorschlägen der Kommission an den Rat im einzelnen niedergelegt werden —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

ABSCHNITT I

Allgemeine Vorschriften

Artikel 1

Jeder Mitgliedstaat wendet auf Fusionen, Spaltungen und Einbringungen von Unternehmensteilen zwischen Gesellschaften, die seinem innerstaatlichen Recht unterliegen und solchen, die dem Recht anderer Mitgliedstaaten unterliegen, die Bestimmungen der nachstehenden Artikel an.

Artikel 2

1. Im Sinne dieser Richtlinie ist

   — die Fusion, der Vorgang, durch den:

   a) eine Gesellschaft ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Auflösung ohne Abwicklung auf eine andere bereits bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der anderen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung überträgt; letztere darf 10 % des Nennwertes oder des errechneten Wertes dieser Anteile nicht überschreiten;

   b) zwei oder mehrere Gesellschaften ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Auflösung ohne Abwicklung auf eine von ihnen gegründete Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der neuen Gesellschaft auf ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10 % des Nennwertes oder — bei Fehlen eines solchen — des errechneten Wertes dieser Anteile nicht überschreiten;

   — die „Spaltung", der Vorgang, durch den eine Gesellschaft im Wege der Auflösung ohne Abwicklung ihr Vermögen als Ganzes auf zwei oder mehrere bereits bestehende oder neue Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften, auf ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung überträgt; letztere darf 10 % des Nennwerts oder des errechneten Wertes dieser Anteile nicht überschreiten;

   — die „Einbringung von Unternehmensteilen", der Vorgang, durch den eine Gesellschaft ohne aufgelöst zu werden die Gesamtheit ihres Aktivvermögens oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine oder mehrere bereits bestehende oder neue Gesellschaften gegen Ausgabe von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften einbringt;

   — die „einbringende Gesellschaft", die Gesellschaft, die ihr Vermögen überträgt oder die Gesamtheit ihres Aktivvermögens oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt;

   — die „übernehmende Gesellschaft", diejenige Gesellschaft, die das Vermögen, die Gesamtheit des Aktivvermögens oder einen oder mehrere Teilbetriebe von der einbringenden Gesellschaft übernimmt;

   — der „Teilbetrieb", die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft investierten Wirtschaftsgüter, die in technischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellt.

2. Die „Betriebstätte" wird in einem Anhang definiert, der Bestandteil dieser Richtlinie ist.

Artikel 3

Die Vorschriften dieser Richtlinie finden auf Gesellschaften belgischen, deutschen, französischen, italienischen, luxemburgischen und niederländischen

Rechts Anwendung, die einer der nachstehenden Steuern unterliegen:

— Impôt des sociétés in Belgien,

— Körperschaftsteuer in Deutschland,

— Impôt sur les sociétés in Frankreich,

— Imposta sulle società in Italien,

— Impôt sur le revenu des collectivités in Luxemburg,

— Vennootschapsbelasting in den Niederlanden,

sowie jeder anderen Steuer, die an die Stelle einer dieser Steuern treten sollte.

ABSCHNITT II

Auf Fusionen und Spaltungen anwendbare Regeln

Artikel 4

Im Falle einer Fusion oder Spaltung nehmen die Mitgliedstaaten von jeder Besteuerung der sich bei den eingebrachten Wirtschaftsgütern ergebenden Wertsteigerungen Abstand. Hierunter sind diejenigen Beträge zu verstehen, die dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert dieser Wirtschaftsgüter und ihrem in der Steuerbilanz der einbringenden Gesellschaft ausgewiesenen Wert entsprechen, sofern:

a) die Grundstücke, Wertpapiere und Beteiligungen, der Geschäftswert (goodwill), sowie die miteingebrachten Rechte am industriellen und geistigen Eigentum buchungstechnisch den Betriebstätten der übernehmenden Gesellschaft im Staat der einbringenden Gesellschaft zugerechnet werden;

b) die anderen Wirtschaftsgüter werden buchungsmäßig diesen Betriebstätten zugerechnet und nicht in den Staat der übernehmenden Gesellschaft oder in eine in einem anderen Staat als dem der einbringenden Gesellschaft belegene Betriebstätte dieser Gesellschaft transferiert;

c) die übernehmende Gesellschaft im Rahmen dieser Betriebstätten, die neuen Abschreibungen und späteren Wertsteigerungen bzw. -minderungen bei den als Einbringung erhaltenen Wirtschaftsgütern nach dem in der Steuerbilanz der einbringenden Gesellschaft ausgewiesenen Wert berechnet.

Artikel 5

Die von der einbringenden Gesellschaft unter völliger oder teilweiser Steuerbefreiung gebildeten Rückstellungen oder Rücklagen können in der Buchführung der im Staat der einbringenden Gesellschaft belegenen Betriebstätten der übernehmenden Gesellschaft steuerfrei ausgewiesen werden, wobei die übernehmende Gesellschaft die Rechte und Pflichten der einbringenden Gesellschaft übernimmt.

Artikel 6

Die steuerlich noch nicht amortisierten Verluste der einbringenden Gesellschaft können — soweit sie nicht von Betriebstätten im Ausland stammen — in der Buchführung der im Staat der einbringenden Gesellschaft belegenen Betriebstätten der übernehmenden Gesellschaft ausgewiesen und nach den für diese Betriebstätten gültigen steuerrechtlichen Regeln abgeschrieben werden.

Artikel 7

1. Die eingebrachten Wirtschaftsgüter unterliegen der Gesellschaftsteuer gemäß der Richtlinie des Rates vom ...... über die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital.

2. Eine Besitzwechselsteuer oder eine ähnliche Steuer darf weder auf die eingebrachten Wirtschaftsgüter noch auf die darauf ruhenden Schulden erhoben werden.

Artikel 8

1. Wenn die übernehmende Gesellschaft eine Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft besitzt oder umgekehrt, unterliegen die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen keiner Besteuerung, und zwar:

a) weder bei der Annullierung ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft oder der Anteile an ihrem eigenen Gesellschaftskapital, die sie durch die Einbringung erhalten hat;

b) noch beim Umtausch von Anteilen am Gesellschaftskapital der einbringenden Gesellschaft gegen Anteile am eigenen Gesellschaftskapital.

2. Wenn anläßlich einer Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft die unter Absatz 1 genannten Vorgänge eine Wertminderung in Erscheinung treten lassen, kann diese vom steuerpflichtigen Gewinn dieser Gesellschaft in Abzug gebracht werden, sofern sie nach dem tatsächlichen Wert der eingebrachten Wirtschaftsgüter berechnet wird.

Artikel 9

Die Aushändigung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft unterliegt keiner Steuer.

Sind die Anteile am Gesellschaftskapital der einbringenden Gesellschaft Vermögensbestandteil eines Unternehmens, können die Mitgliedstaaten von dieser Regel abweichen, sofern das Unternehmen die Anteile am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft in seiner Steuerbilanz nicht zum gleichen Wert ansetzt, mit dem die Anteile der einbringenden Gesellschaft angesetzt waren.

ABSCHNITT III

Regeln für die Einbringung von Unternehmensteilen

Artikel 10

1. Die vorangehenden Artikel über die Fusionen und Spaltungen gelten mit Ausnahme der Artikel 8 und 9 entsprechend für die Einbringung von Unternehmensteilen.

2. Bei der Einbringung eines Teilbetriebs im Sinne von Artikel 2 können Rückstellungen, Rücklagen und Verluste der einbringenden Gesellschaft im Sinne der Artikel 5 und 6 von der übernehmenden Gesellschaft nur ausgewiesen werden, wenn feststeht, daß diese Rückstellungen, Rücklagen oder Verluste sich auf den oder die eingebrachten Teilbetrieb(e) beziehen.

3. Die als Gegenwert für die Einbringung erhaltenen Anteile am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft können von der einbringenden Gesellschaft in ihrer Steuerbilanz zum tatsächlichen Wert der eingebrachten Wirtschaftsgüter angesetzt werden, ohne daß diese Bewertung zu einer Besteuerung führt.

ABSCHNITT IV

Sonderfall der Einbringung einer Betriebstätte

Artikel 11

Wenn sich unter den anläßlich einer Fusion, Spaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen eingebrachten Wirtschaftsgütern eine in einem anderen Mitgliedstaat als dem der einbringenden Gesellschaft liegende Betriebstätte befindet, so verzichtet der Staat dieser Gesellschaft vom Zeitpunkt der Fusion, Spaltung bzw. Einbringung der Unternehmensteile an endgültig auf seine Rechte zur Besteuerung dieser Betriebstätte. Der Staat, in dem sich die Betriebstätte befindet und der Staat der übernehmenden Gesellschaft wenden auf diese Einbringung die Bestimmungen dieser Richtlinie an, als ob der erstere Staat mit dem der einbringenden Gesellschaft identisch wäre.

Befindet sich die Betriebstätte in einem Drittstaat, so verzichtet der Staat der einbringenden Gesellschaft vom gleichen Zeitpunkt an auf jeden eventuellen Anspruch einer Besteuerung dieser Betriebstätte.

ABSCHNITT V

Regeln im Zusammenhang mit der Besteuerung von Gesellschaften mit Betriebstätten

Artikel 12

1. Jeder Mitgliedstaat ist berechtigt, die Gewinne einer in seinem Hoheitsgebiet befindlichen Betriebstätte einer der Gesetzgebung eines anderen Mitgliedstaates unterliegenden Gesellschaft zu besteuern.

2. Jeder Mitgliedstaat verzichtet auf die Besteuerung der Gewinne einer Betriebstätte, die eine seiner Gesetzgebung unterliegende Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat besitzt, außer wenn die betreffende Gesellschaft für das System des Weltgewinns optiert.

3. Das in Absatz 2 genannte Weltgewinnsystem besteht seitens des Mitgliedstaates der Gesellschaft, die die Anwendung des Systems beantragt, darin:

a) daß in die Bemessungsgrundlage der Steuer auf die Gesellschaftsgewinne einbezogen werden:
   - die nach den Regeln des inländischen Rechts berechneten Ergebnisse der Gesamtheit der in den Mitgliedstaaten belegenen Betriebstätten der Gesellschaft;
   - auf Antrag der Gesellschaft und — insoweit die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen dem nicht entgegenstehen — die nach den gleichen Regeln des nationalen Rechts berechneten Ergebnisse der Gesamtheit der in anderen Staaten, Ländern oder Gebieten oder nur in einigen von ihnen belegenen Betriebstätten der Gesellschaft;

b) daß der Betrag der inländischen Steuer auf Gesellschaftsgewinne gesenkt wird, um die Doppelbesteuerung der in diese Steuerveranlagung einbezogenen Gewinne der Betriebstätten zu vermeiden.

4. Eine Gesellschaft, die für das System des Weltgewinns optiert hat, kann während einer Frist von fünf Jahren beginnend am 1. Tag des Steuerjahres, in dem auf sie dieses System angewendet wird, weder ganz noch teilweise darauf verzichten.

5. Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission durch einstimmigen Beschluß innerhalb einer Frist von zwei Jahren von dem in Artikel 15 dieser Richtlinie angegebenen Zeitpunkt an gerechnet, die gemeinsamen Modalitäten für die Anwendung der Vorschriften dieses Artikels fest.

Artikel 13

Die Modalitäten der Besteuerung einer Betriebstätte, die eine der Gesetzgebung eines Mitgliedstaates unterliegende Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat unterhält, dürfen für diese Betriebstätte keine schwerere Steuerbelastung ergeben als eine der Gesetzgebung dieses anderen Mitgliedstaates unterliegende Gesellschaft zu tragen hätte, die die gleiche Tätigkeit ausübt.

Artikel 14

Die Kommission unterbreitet dem Rat zu gegebener Zeit Vorschläge darüber, in welcher Weise und innerhalb welcher Frist Gesellschaften, die der Gesetzgebung eines Mitgliedstaates unterliegen, aus-

schließlich von diesem Staat hinsichtlich der gesamten von ihnen in der Gemeinschaft erzielten Gewinne besteuert werden.

ABSCHNITT VI

Schlußbestimmungen

Artikel 15

Die Mitgliedstaaten setzen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, um dieser Richtlinie spätestens bis zum 1. Januar 1971 nachzukommen, und unterrichten die Kommission unverzüglich hiervon.

Artikel 16

Die Mitgliedstaaten achten darauf, nach Bekanntgabe dieser Richtlinie die Kommission von allen Entwürfen einschlägiger Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, die sie zu erlassen beabsichtigen, so rechtzeitig zu unterrichten, daß die Kommission sich dazu äußern kann.

Artikel 17

Diese Richtlinie ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

Anhang

Definition der „Betriebstätte"

1. Im Sinne dieser Direktive bedeutet der Ausdruck „Betriebstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit einer Gesellschaft ganz oder teilweise ausgeübt wird.

2. Der Ausdruck „Betriebstätte" umfaßt insbesondere:

a) einen Ort der Leitung,

b) eine Zweigniederlassung,

c) eine Geschäftsstelle,

d) eine Fabrikationsstätte,

e) eine Werkstätte,

f) ein Bergwerk, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen,

g) eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet.

3. Als Betriebstätten gelten nicht die folgenden zu

a) bis e) angegebenen Einrichtungen und Bestände, wobei es gleichgültig ist, ob diese Voraussetzungen einzeln oder gemeinsam gegeben sind:

a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren einer Gesellschaft benutzt werden;

b) Bestände von Gütern oder Waren einer Gesellschaft, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;

c) Bestände von Gütern oder Waren einer Gesellschaft, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch eine andere Gesellschaft verarbeitet zu werden;

d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für eine Gesellschaft Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;

e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für eine Gesellschaft zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

4. Ist eine Person — mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 5 — in einem Mitgliedstaat für eine Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates tätig, so gilt eine in dem erstgenannten Staat belegene Betriebstätte als gegeben, wenn die Person eine Vollmacht besitzt, im Namen der Gesellschaft Verträge abzuschließen, und die Vollmacht in diesem Staat gewöhnlich ausübt, es sei denn, daß sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren für die Gesellschaft beschränkt.

5. Eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe sie eine Betriebstätte in dem anderen Mitgliedstaat, weil sie dort ihre Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

6. Allein dadurch, daß eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die in dem anderen Mitgliedstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebstätte oder in anderer Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird eine der beiden Gesellschaften nicht zur Betriebstätte der anderen.

7. Mit dem Begriff „Betriebstätte" wird im übrigen jede Einrichtung bezeichnet, zu der buchungsmäßig die Vermögensgegenstände der einbringenden Gesellschaft als Folge einer Fusion, Spaltung oder Einbringung von Vermögensteilen gehören.

Begründung

I. Einleitung

Im Hinblick auf die Funktionsfähigkeit der Wirtschaftsgemeinschaft, ihre Entwicklung und den immer schärferen internationalen Wettbewerb muß den Unternehmen der Gemeinschaft Gelegenheit gegeben werden, eine den Markterfordernissen entsprechende Größe zu erreichen und auf Weltebene wettbewerbsfähig zu werden. Hierzu heißt es in dem vom Rat angenommenen ersten Programm für die mittelfristige Wirtschaftspolitik folgendermaßen: „Die Anpassung der Unternehmensgrößen an die technischen und ökonomischen Gegebenheiten der modernen Produktionsmethoden und die durch die Schaffung des Gemeinsamen Marktes gebotenen Möglichkeiten einer Produktion in größeren Serien sowie an die Erfordernisse der wachsenden Konkurrenz in der EWG und auf dem Weltmarkt ist für die Gemeinschaft ein Ziel von entscheidender Bedeutung. Seine Erreichung sollte dadurch erleichtert werden, daß künstliche Behinderungen von Unternehmenszusammenschlüssen — vor allem von seiten des Steuer- und Gesellschaftsrechts — beseitigt und wirtschaftlich vernünftige Zusammenschlüsse, d. h. solche, durch die die Produktivität erhöht und die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen gesteigert werden, erleichtert werden." [1])

Auf steuerlicher Ebene besteht das Haupthindernis für Fusionen, Spaltungen und Einbringungen von Unternehmensteilen bei Gesellschaften verschiedener Staatsangehörigkeit in den steuerlichen Kosten dieser Vorgänge. Die von den Mitgliedstaaten für derartige Zusammenschlüsse inländischer Gesellschaften zugestandenen Vorzugsbehandlungen entfallen, wenn es sich um eine Einbringung in eine ausländische Gesellschaft handelt. In diesem Falle wird die teilweise oder vollständige Liquidation der einbringenden Gesellschaft unterstellt, was eine meist sehr hohe steuerliche Belastung nach sich zieht.

Auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts wurden bereits Arbeiten zur Regelung der durch die internationale Fusion aufgeworfenen Probleme in Angriff genommen. Es wäre jedoch nutzlos, derartige Hindernisse für die Fusion von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten zu beheben, wenn das steuerliche Hindernis, das in den Kosten des Vorgangs liegt, nicht ausgeräumt wurde. Ebenso würden die Bemühungen um die Schaffung einer europäischen Handelsgesellschaft einen Teil ihres Sinnes verlieren, da diese Gesellschaft ja unter anderen Möglichkeiten auch auf der Fusion von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten entstehen können müßte.

Die steuerlichen Probleme des Zusammenschlusses von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten wurden bereits wiederholt in den Organen der Gemeinschaft behandelt. Von der Kommission wurden diese Fragen in ihrem dem Rat am 26. Juni 1967 zugeleiteten Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern [2]) angeschnitten. Dieses Dokument wurde während mehrerer Monate von einer Gruppe von Finanzsachverständigen des Rates geprüft und war Gegenstand eines Berichtes des Ausschusses der Ständigen Vertreter [3]). Schließlich hat der Rat in seiner Sitzung vom 4. und 5. März 1968 die Kommission beauftragt, nach Lösungen für diese Probleme zu suchen und ihm entsprechende Vorschläge zu unterbreiten. [4])

Von der Kommission — wie übrigens auch von allen nationalen Sachverständigen — wurde hierbei der Gedanke einer Ausdehnung der verschiedenen nationalen Vorzugsregelungen auf Gemeinschaftsebene verworfen. Neben den technischen Schwierigkeiten, die dadurch bedingt sind, daß diese Lösungen je nach dem Staat der Ansiedlung der von der Fusion betroffenen Gesellschaften anders ausfallen würden, birgt dieses System die Gefahr in sich, daß Zusammenschlüsse stets in der gleichen Richtung, d. h. zum Nachteil des Staates mit der liberalsten Steuerregelung erfolgen würden und folglich mit den Grundsätzen der Steuerneutralität und der Wettbewerbspolitik unvereinbar wären.

Nach Ansicht der Kommission stellt nur ein von allen sechs Mitgliedstaaten angewandtes gemeinsames System eine befriedigende Lösung dar. Angesichts der Vielschichtigkeit der Probleme — durch die Fusion wird eine Vielzahl steuerlicher Bestimmungen angesprochen — steht es aber außer Frage, dieses Problem in allen Einzelheiten einheitlich regeln zu wollen. Aus diesem Grunde schlägt die Kommission dem Rat vor, die großen Züge des gemeinsamen Systems in Form einer Richtlinie festzulegen. Diese Lösung bietet auch jedem Mitgliedstaat die erforderliche Elastizität, um seine Regelung in der für ihn angemessensten Weise den Erfordernissen dieser Harmonisierung anzupassen.

II. Grundsätze und Merkmale des gemeinsamen Systems

Drei Hauptbestrebungen liegen der gemeinsamen Regelung zugrunde, die für die Fusion von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten und ihr gleichgestellte Rechtsvorgänge (Spaltung und Einbringung von Vermögensteilen) vorgeschlagen wird:

— In erster Linie muß das Hindernis ausgeräumt werden, das in den steuerlichen Kosten dieser

[1]) Vgl. Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften vom 25. April 1967, Nr. 79, S. 1543/67

[2]) Dok. R/959/67 (ECO 104)

[3]) Dok. R/319/68 (ECO 26)

[4]) Dok. R/411/68

Vorgänge besteht. Hierzu vertritt die Kommission die Auffassung, daß die Fusion an sich grundsätzlich zu keinerlei Besteuerung führen sollte.

— Ebensowenig dürfen die Interessen des Staates der einbringenden Gesellschaft verletzt werden; seine Besteuerungsrechte müssen vielmehr für die Zukunft gewahrt bleiben. Diese Bedingung läßt sich unschwer erfüllen, da man unterstellen kann, daß in der Praxis eine Fusion normalerweise die Umgestaltung der einbringenden Gesellschaft in eine Betriebstätte der übernehmenden Gesellschaft zur Folge hat. Gegenwärtig garantiert die Existenz einer solchen Betriebstätte tatsächlich dem Staat der einbringenden Gesellschaft ein Recht, diese Betriebstätte zu besteuern, insbesondere hinsichtlich der an der Übertragung teilnehmenden und in den Büchern der Betriebstätte ausgewiesenen Wirtschaftsgüter.

— Eine Beachtung dieser beiden Grundsätze genügt aber nicht, um das Problem vollständig zu lösen. Die Tatsache, daß Fusionen in der Regel die Gründung von Betriebstätten nach sich ziehen, hat die Kommission veranlaßt, im Zusammenhang mit diesem speziell die Fusion betreffenden Problem die allgemeinere Frage der Besteuerung von Gesellschaften mit Betriebstätten im Ausland zu prüfen. Hierbei wurde festgestellt, daß trotz des Bestehens von Doppelbesteuerungsabkommen die Lage im Sitzstaat der Gesellschaft wie auch in den Belegenheitsländern der Betriebstätten keineswegs befriedigend ist. Sie muß unbedingt verbessert werden, wenn die im Zeitpunkt der Fusion gewährten Maßnahmen ihren vollen Wert behalten sollen. Tatsächlich würde eine die Betriebstätten benachteiligende Steuerregelung ein weiteres Hindernis für Fusionen darstellen.

1. Steuerliche Regelung für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen

Die einzelnen Maßnahmen des vorgeschlagenen gemeinsamen Systems betreffen verschiedene Aspekte der Besteuerung.

a) Zunächst stellt sich das wichtige Problem der Wertsteigerungen der einbringenden Gesellschaft, d. h. des Unterschiedes zwischen dem realen Wert der eingebrachten Vermögensteile und ihrem Buchwert (Artikel 4).

In ihrem dem Rat im Juni 1967 vorgelegten Memorandum hatte die Kommission eine Lösung erwogen, die auf dem Grundsatz der normalen Besteuerung des Wertzuwachses beruhte, wobei die Zahlung der Steuer jedoch auf 10 Jahre gestaffelt würde. Die diesbezüglich durchgeführten Untersuchungen haben indessen gezeigt, daß diese Lösung noch zu hart wäre, um ohne Korrekturen angewandt werden zu können. Die große Zahl möglicher Fälle hätte eine äußerst nuancierte und fast für jeden Fall spezifische Lösung gefordert, so daß das vorgeschlagene System letztlich sehr kompliziert gewesen wäre. Aus diesem Grunde wurde davon abgesehen.

Schließlich wurde eine einheitliche Lösung für sämtliche anläßlich einer Fusion in Erscheinung tretenden Wertsteigerungen in Form eines allgemeinen Steueraufschubs gewählt, die somit den Vorteil der Einfachheit hat. Diese bereits in den meisten Staaten angewandte Regelung besteht darin, die Zahlung der Steuer auf die Wertsteigerungen bis zu deren tatsächlicher Realisierung durch die übernehmende Gesellschaft hinauszuschieben. Sie bedeutet also, daß keinerlei Steuern auf Wertsteigerungen zum Zeitpunkt der Fusion zu zahlen sind.

Um zu vermeiden, daß die Steuer umgangen wird und um das Recht auf Besteuerung durch den Staat der einbringenden Gesellschaft zu wahren, sind die Mitgliedstaaten zur Gewährung des Systems des Steueraufschubs nur insoweit verpflichtet, als die zur Einbringung gehörenden Wirtschaftsgüter in den Büchern der Betriebstätte der übernehmenden Gesellschaft im Staat der einbringenden Gesellschaft ausgewiesen sind. In diesem Falle muß die übernehmende Gesellschaft die neuen Abschreibungen sowie die späteren Wertsteigerungen oder -minderungen bei den übernommenen Wirtschaftsgütern im Rahmen dieser Betriebstätte nach dem Steuerwert berechnen, zu dem diese Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz der einbringenden Gesellschaft ausgewiesen waren. Bei einer späteren Realisierung dieser Wertsteigerungen erfolgt die Besteuerung durch und zugunsten des Staates der einbringenden Gesellschaft.

Außerdem wurde eine zusätzliche Bedingung für Lagerbestände und die Mehrzahl der abschreibungsfähigen beweglichen Güter vorgesehen, wonach keine Übertragung dieser Wirtschaftsgüter in einen anderen als den Staat der einbringenden Gesellschaft erfolgen darf. Ohne diese Bedingung könnte das vorgeschlagene System große Schwierigkeiten der Kontrolle insbesondere bei Warenlagern verursachen und die Interessen des Staates der einbringenden Gesellschaft verletzen. So wäre es z. B. im Falle des Transfers eines Gegenstandes in den Staat der übernehmenden Gesellschaft nicht gerecht, den Staat, in dem die Betriebsstätte belegen ist, um einen Aufschub der Besteuerung der Wertsteigerungen für diesen Gegenstand zu ersuchen, gleichzeitig der Betriebstätte aber weiterhin die Abschreibung dieses Gegenstandes zu gestatten, obwohl letzterer nicht mehr einen zur Bildung der steuerpflichtigen Einkünfte dieses Mitgliedstaates beitragenden Faktor darstellt.

Im übrigen dürfte sich aus dieser zusätzlichen Bedingung keine Belastung für die Unternehmen ergeben. Bei einer Übertragung derartiger Vermögensteile muß die Steuer selbstverständlich für die ihnen entsprechenden Wertsteigerungen entrichtet werden. Auf der einen Seite handelt es sich aber um Güter, bei denen im allgemeinen keine wesentlichen Wertsteigerungen auftreten, und andererseits erhält die übernehmende Ge-

sellschaft einen gewissen Gegenwert für die Zahlung dieser Steuer, da sie die neuen Abschreibungen sowie die späteren Wertsteigerungen bei den übernommenen Gütern nach ihrem Realwert berechnen kann, was vom steuerlichen Standpunkt faktisch einer Neubewertung gleichkommt. Diese Möglichkeit der Steuerzahlung bei gleichzeitiger faktischer Neubewertung besteht auch für die anderen Vermögensgegenstände. Dadurch bietet die für die Wertsteigerungen vorgeschlagene Lösung letztlich den Unternehmen eine gewisse Elastizität, da die übernehmende Gesellschaft bei jedem Wirtschaftsgut zwischen Steueraufschub und Besteuerung der entsprechenden Wertsteigerungen wählen kann.

Allerdings kann man sich fragen, ob ein System, das die Gewährung steuerlicher Vorteile von dem Bestehen einer Betriebstätte der übernehmenden Gesellschaft im Lande der einbringenden Gesellschaft abhängig macht, nicht zu Bedenken Anlaß geben kann. Besteht keine solche Betriebstätte, so würden sämtliche Wertsteigerungen nach den Bestimmungen des allgemeinen Rechts besteuert, so daß Fusionen wegen ihrer zu hohen Kosten unmöglich würden. In Wirklichkeit dürfte sich diese Bedingung jedoch nicht als störend erweisen. Die (im Anhang zu dieser Richtlinie) vorgeschlagene Definition der Betriebstätte ist weit genug gefaßt, um der übernehmenden Gesellschaft stets die Aufrechterhaltung einer Betriebstätte zu ermöglichen, der die Wirtschaftsgüter der einbringenden Gesellschaft zugerechnet würden, bei denen größere Wertsteigerungen auftreten.

b) Ein zweites Problem stellt sich im Zusammenhang mit den von der einbringenden Gesellschaft steuerfrei gebildeten Rückstellungen oder Rücklagen (Artikel 5). Sofern diese ihre Berechtigung behalten, sollten sie von der einbringenden Gesellschaft in der Buchführung der aus dem Zusammenschluß hervorgegangenen Betriebstätte ausgewiesen werden können und damit weiterhin Steuerfreiheit genießen.

   Ebenso müßten die noch nicht amortisierten Verluste der einbringenden Gesellschaft von der übernehmenden Gesellschaft ausgewiesen werden können (Artikel 6).

c) Eine Fusion unterliegt normalerweise der Gesellschaftsteuer. Diese Frage muß im Rahmen des Richtlinienvorschlags über die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital geregelt werden, die zur Zeit im Rat erörtert wird.

   Dieser Richtlinienentwurf stellt es jedoch in das Ermessen der Mitgliedstaaten, im Falle der Einbringung von Grundstücken neben der ermäßigten Gesellschaftsteuer eine Besitzwechselsteuer zu erheben. Letztere ist in den Mitgliedstaaten unterschiedlich und in einigen Fällen sogar recht hoch. Ihre Erhebung könnte eine Fusion verhindern, falls Grundstücke von hohem Wert eingebracht werden. Aus diesem Grunde müssen die Mitgliedstaaten bei Fusionen auf die Erhebung der Besitzwechselsteuer verzichten (Artikel 7). Das gleiche gilt für die Übernahme der Passiva der einbringenden Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft, die von der Steuer befreit werden muß.

d) Ein besonderes Problem stellt sich, wenn — wie dies häufig der Fall ist — eine der beiden Gesellschaften Aktionärin der anderen ist (Artikel 8):

   Ist die übernehmende Gesellschaft Aktionärin der einbringenden Gesellschaft, so kann sie entweder die ihr gehörenden Aktien der einbringenden Gesellschaft gegen ihre eigenen Aktien austauschen oder sie muß diese annulieren, falls sie nicht berechtigt ist, ihre eigenen Aktien zu besitzen.

   Im umgekehrten Falle, d. h. wenn die einbringende Gesellschaft Aktionärin der übernehmenden Gesellschaft ist, muß diese — soweit sie nicht ihr eigener Aktionär sein kann — ihre aus der Vermögensübertragung erhaltenen eigenen Aktien annullieren.

   Hierbei können Wertsteigerungen zutage treten. Ohne das Bestehen einer Vorzugsregelung kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen, da dieselben Wertsteigerungen praktisch zweimal besteuert werden können, und zwar bei der Annullierung bzw. beim Umtausch der Wertpapiere und bei der späteren tatsächlichen Realisierung der Wertsteigerungen der eingebrachten Vermögensteile. Es wird deshalb vorgeschlagen, die bei diesen Vorgängen aufgedeckten Wertsteigerungen steuerlich zu befreien, wie dies übrigens in den nationalen Vorzugsregelungen im allgemeinen vorgesehen ist.

   Umgekehrt kann es vorkommen, daß derartige Vorgänge in Fällen, in denen die übernehmende Gesellschaft Aktionärin der einbringenden Gesellschaft ist, eine Wertminderung bei ersterer auftreten lassen. Diese Wertminderung muß vom steuerpflichtigen Gewinn dieser Gesellschaft abgezogen werden können.

e) Schließlich impliziert die Fusion die Aushändigung der Wertpapiere der übernehmenden Gegesellschaft an die Gesellschafter der aufgelösten einbringenden Gesellschaft (Artikel 9). Hierbei handelt es sich jedoch nur um einen rein technischen Umtauschvorgang, der in der Regel keinerlei Bereicherung der Gesellschafter mit sich bringt. Er darf somit keine steuerlichen Folgen haben, damit die Gesellschafter weder geschädigt werden, noch sich aus diesem Grunde der Fusion widersetzen. Soweit diese Wertpapiere ein Bestandteil des Vermögens einer Gesellschaft sind, ist es aber nur recht und billig zu verlangen, daß diese die Wertpapiere in ihrer Bilanz zu dem gleichen Wert ausweist, zu dem sie in den Büchern der einbringenden Gesellschaft ausgewiesen waren.

f) Die Fusionen und Einbringungen von Unternehmensteilen werfen auch in bezug auf die Umsatzsteuer Probleme auf, die jedoch in den beiden

vom Rat angenommenen Richtlinien über die Mehrwertsteuer zufriedenstellend gelöst worden sind.

2. Besteuerung einer Gesellschaft und ihrer Betriebstätten

In diesem Zusammenhang stellen sich zwei wichtige Probleme.

a) Zunächst gilt es, das Problem einer Doppelbesteuerung der Gewinne einer Betriebstätte sowohl in dem Staat, in dem diese belegen ist, als auch im Staat der Gesellschaft, der sie gehört, in befriedigender Weise zu regeln. Dieses Problem wurde zwar im Rahmen des Doppelbesteuerungsabkommens behandelt. Einerseits ist aber das Netz dieser Abkommen zwischen den sechs Mitgliedstaaten noch nicht vollständig ausgebaut, und es ist nicht ausgeschlossen, daß gewisse Doppelbesteuerungen auftreten können. Andererseits besteht die zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung angewandte Methode in zahlreichen Fällen darin, daß der Staat der Gesellschaft auf sein Recht zur Besteuerung der Gewinne der Betriebstätte verzichtet. Diese Lösung ist zu starr, da sie es einer Gesellschaft nicht ermöglicht, von ihren Gewinnen die von ihren im Ausland belegenen Betriebstätten erlittenen Verluste abzusetzen; auch fügt sie sich nicht in den Rahmen einer wünschenswerten — und im übrigen in einer Wirtschaftsgemeinschaft normalen — Entwicklung zu einer Zentralisierung der Besteuerung im Lande des Gesellschaftssitzes ein.

Aus diesem Grunde muß nach Ansicht der Kommission das anzustrebende Endziel in einer derartigen Zentralisierung gesehen werden. Heute läßt sich jedoch nicht voraussehen, wie schnell eine derartige Regelung eingeführt werden kann. Sie impliziert praktisch eine recht weitgehende Angleichung der Unternehmenssteuern, um zu vermeiden, daß die Unternehmen sich vorzugsweise dort niederlassen, wo die Steuerlast am geringsten ist. Aus diesem Grunde wurde vorgesehen, daß die Kommission dem Rat zu gegebener Zeit diesbezügliche Vorschläge unterbreitet (Artikel 14).

Als Sofortlösung schlägt die Kommission ein recht elastisches System vor: der Grundsatz der Steuerbefreiung im Sitzstaat wird als allgemeine Regel beibehalten, ein erster Schritt in Richtung dieses Endziels besteht aber darin, in jedem Mitgliedstaat für die Gesellschaften die Möglichkeit vorzusehen, zugunsten des Systems des Weltgewinns zu optieren (Artikel 12). Nach diesem System werden grundsätzlich sämtliche von einer Gesellschaft erwirtschafteten Gewinne in ihrem Sitzstaat besteuert, und zwar nur bis zu der Höhe, daß jede Doppelbesteuerung auf Grund der Tatsache, daß die Gewinne der Betriebstätten bereits im Ausland besteuert werden, ausgeschlossen wird.

Ein derartiges System ist zweifellos viel komplizierter als das der Steuerbefreiung; dies ist der Grund dafür, daß es nicht obligatorisch ist. Auf der anderen Seite bietet es den Gesellschaften jedoch den großen Vorteil, etwaige Verluste ihrer ausländischen Betriebstätten von ihrem steuerpflichtigen Gewinn abziehen zu können. Derartige Verluste sind während der ersten Geschäftsjahre häufig; in bestimmten Wirtschaftszweigen — wie der Erdölforschung — sind sie sogar die Regel, so daß hier das System des Weltgewinns von ganz besonderem Interesse ist.

Zur Vermeidung von Mißbräuchen wird vorgeschlagen, daß das System des Weltgewinns zwangsläufig für sämtliche Betriebstätten ein und derselben Gesellschaft in der EWG gilt und daß es mindestens fünf Jahre angewandt werden muß. Ohne diese doppelte Beschränkung könnten Gesellschaften versucht sein, die Anwendung dieser Regelung entweder auf einen bestimmten, sehr kurzen Zeitraum zu beschränken, währenddessen ihre Betriebstätten mit Defizit arbeiten, oder sie nur auf ihre mit Verlust arbeitenden Betriebstätten zu begrenzen.

Weiter wird vorgeschlagen, dieses System auf Antrag der betreffenden Gesellschaft — soweit die Doppelbesteuerungsabkommen dem nicht entgegenstehen — während eines Mindestzeitraums von fünf Jahren auch auf Betriebstätten anzuwenden, die diese Gesellschaft außerhalb des Gemeinsamen Marktes besitzt. In diesem Fall wird den Gesellschaften aber die Möglichkeit gegeben, den Anwendungsbereich des Systems auf einen oder mehrere Staat(en) zu beschränken. Eine derartige Beschränkung steht scheinbar im Widerspruch zu dem Wunsch nach einer Verhinderung der genannten Mißbräuche. Es empfiehlt sich indessen, in diesem Fall ein solches — genaugenommen beschränktes — Risiko einzugehen, um einen Anreiz für Investitionen von Gesellschaften der Mitgliedstaaten außerhalb der Gemeinschaft insbesondere in den assoziierten oder in den Entwicklungsländern zu bieten.

Die dem Rat vorgeschlagene Richtlinie legt nur die Grundzüge des Weltgewinnsystems fest. Je nach den Anwendungsmodalitäten kann ein derartiges System zu recht unterschiedlichen Ergebnissen führen. Aus diesem Grund ist vorgesehen, daß die Kommission dem Rat später Vorschläge zur Harmonisierung der Anwendungsmodalitäten sowie der Art der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns einer Betriebstätte unterbreitet. Bis dahin können die Mitgliedstaaten die Vorschriften festlegen oder aufrechterhalten, die ihnen am besten erscheinen.

b) Weiterhin muß vermieden werden, daß eine Betriebstätte gegenüber einer inländischen Gesellschaft steuerlich benachteiligt wird. In dieser Hinsicht müssen bestimmte gegenwärtig geltende nationale Vorschriften, die für Betriebstätten besonders ungünstig sind, geändert wer-

den. Aus diesem Grund ist vorgesehen, daß die Mitgliedstaaten einer Betriebstätte einer ausländischen Gesellschaft keine ungünstigere Behandlung zuteil werden lassen als einer inländischen Gesellschaft, die die gleiche Tätigkeit ausübt (Artikel 13).

III. Erläuterungen zu bestimmten Vorschriften des gemeinsamen Systems

Artikel 1 und 2

Nach Artikel 1 soll das für Fusionen vorgeschlagene gemeinsame System auch für Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen gelten. Letztere unterscheidet sich von der Fusion dadurch, daß sie (gemäß der Definition in Artikel 2) keine Auflösung der einbringenden Gesellschaft nach sich zieht. Es handelt sich hier um eine interessante Lösung, die vom Standpunkt des Gesellschaftsrechts weniger Schwierigkeiten als die Fusion aufwirft. Die Spaltung ist grundsätzlich eine Gesellschaftsteilung und damit das Gegenteil des Zusammenschlusses. In der Praxis ist jedoch eine Spaltung, soweit sie mehrere einbringende Gesellschaften betrifft oder die Einbringung in bereits bestehende Gesellschaften erfolgt oder wenn ihr unverzüglich eine Fusion folgt, ein Vorgang der Umstrukturierung von Gesellschaften, die zu einem echten Zusammenschluß führt.

Artikel 2 enthält eine Reihe von Begriffsbestimmungen. Die Begriffsbestimmung für die Fusion in Absatz a) (Fusion durch Übernahme) entspricht der Definition des Ausschusses der Regierungssachverständigen, der sich mit dem Problem der internationalen Fusion unter dem Gesichtspunkt des Gesellschaftsrechtes befaßt. Die Definition für die Fusion durch Gründung einer neuen Gesellschaft, für die Spaltung und für die Einbringung von Unternehmensteilen leiten sich daraus ab.

Bezüglich der Einbringung von Unternehmensteilen wird vorgeschlagen, daß das gemeinsame System auch für partielle Einbringung gilt, soweit sie einen oder mehrere Teilbereiche erfassen. Weiterzugehen hieße, den Gesellschaften einen Anreiz zu bieten, in der Form von Einbringungen verschleierte Veräußerungen vorzunehmen.

Artikel 3

In diesem Artikel werden die Gesellschaften aufgezählt, die aus Anlaß einer Fusion oder der Einbringung von Unternehmensteilen in den Genuß des gemeinsamen Steuersystems kommen. Praktisch werden sämtliche Kapital- und Personengesellschaften einschließlich der Gesellschaften mit beschränkter Haftung betroffen, sofern sie der Körperschaftsteuer unterliegen. Wenn man daran interessiert ist, daß möglichst viele Fusionen, Spaltungen und Einbringungen von Unternehmensteilen auf Gemeinschaftsebene erfolgen, so ist es wichtig, daß das für diese Vorgänge anwendbare gemeinsame Steuersystem einen möglichst breiten Anwendungsbereich hat.

Artikel 6

Nach diesem Artikel darf die übernehmende Gesellschaft innerhalb einer im Staat der einbringenden Gesellschaft belegenen Betriebstätte die vor der Fusion entstandenen Verluste der einbringenden Gesellschaft übernehmen, soweit sie steuerlich noch nicht amortisiert sind. Er schließt jedoch das Ausweisen von Verlusten im Ausland belegener Betriebstätten aus: aufgrund der Bestimmungen des Artikels 11 wird deshalb verlangt, daß der Staat der einbringenden Gesellschaft vom Zeitpunkt der Fusion an auf sein Recht zur Besteuerung der Gewinne dieser Betriebstätten verzichtet. Unter diesen Umständen wäre es nicht gerecht, diesen Staat zu verpflichten, daß er die Amortisierung der von diesen Betriebstätten stammenden Verluste genehmigt.

Artikel 10

Dieser Artikel stellt die Einbringung von Unternehmensteilen steuerlich der Fusion und der Spaltung gleich, soweit es sich nicht um die Vorschriften der Artikel 8 und 9 handelt. Die Vorschriften des Artikels 9 finden keine Anwendung, da die von der übernehmenden Gesellschaft als Gegenwert für die Einbringung ausgestellten Anteile an die einbringende Gesellschaft und nicht an ihre Gesellschafter ausgehändigt werden. Das gleiche gilt für die Vorschriften des Artikels 8: falls die übernehmende Gesellschaft Aktionärin der einbringenden Gesellschaft ist, kann sie den Wertansatz ihrer Beteiligung ohne Aufdeckung von Wertsteigerungen in der Bilanz beibehalten, da die einbringende Gesellschaft nicht aufgelöst wird; im umgekehrten Fall, d. h. wenn die einbringende Gesellschaft Aktionärin der übernehmenden Gesellschaft ist, sollten deren Aktien streng genommen nicht zur Einbringung gehören.

Zur Vermeidung von Mißbräuchen schränkt dieser Artikel jedoch bei einer teilweisen Einbringung von Vermögenswerten die Übernahme der Rückstellungen, Rücklagen oder Verluste der einbringenden Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft auf den Teil dieser Beträge ein, die sich auf den oder die eingebrachten Teilbetriebe beziehen. Es wäre in der Tat anomal, eine derartige Übertragung zu genehmigen, wenn diese Rücklagen, Rückstellungen oder Verluste mit dem eingebrachten Teilbetrieb in keinerlei Zusammenhang stünden.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung gestattet dieser Artikel schließlich der einbringenden Gesellschaft, die als Gegenwert für die Einbringung empfangenen Anteile mit dem tatsächlichen Wert der eingebrachten Güter anzusetzen. Würden die Wertpapiere nämlich zum Buchwert dieser Gegenstände ausgewiesen, so würden die entsprechenden Wertsteigerungen zweimal besteuert, einmal im Zeitpunkt ihrer Realisierung bei der übernehmenden Gesellschaft und ein zweites Mal bei der einbringenden Gesellschaft im Zeitpunkt ihrer Liquidation oder anläßlich der Veräußerung der Anteile.

Artikel 11

Dieser Artikel behandelt die Einbringung einer Betriebstätte der einbringenden Gesellschaft. Ist die Betriebstätte in einem Mitgliedstaat belegen, so wird zunächst vorgesehen, daß der Staat der einbringenden Gesellschaft vom Zeitpunkt der Fusion, Spaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen an auf jedes Recht zur Besteuerung dieser Betriebstätte verzichtet. Eine derartige Vorschrift würde sich erübrigen, wenn nicht Artikel 12 den Gesellschaften die Möglichkeit bieten würde, für das System des Weltgewinns zu optieren. Nur wenn von dieser Option Gebrauch gemacht wird, kann ein Mitgliedstaat eine Betriebstätte besteuern, die einer Gesellschaft dieses Staates in einem anderen Mitgliedstaat gehört. Eine Besteuerung seitens dieses Staates wäre aber im Fall einer Fusion nicht gerechtfertigt.

Nachdem der Staat der einbringenden Gesellschaft auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat, ist es nur folgerichtig, daß entsprechend den Vorschriften dieses Artikels das gemeinsame steuerliche System für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen von dem Staat, in dem sich die Betriebstätte befindet, und dem Staat der übernehmenden Gesellschaft angewendet werden, als ob der erste Staat der der einbringenden Gesellschaft wäre. Hinsichtlich einer in einem Drittstaat belegenen Betriebstätte ist lediglich vorgesehen, daß der Staat der einbringenden Gesellschaft auf seine etwaigen Besteuerungsansprüche verzichtet. Dagegen kann der Drittstaat natürlich nicht daran gehindert werden, die Wertsteigerungen der Betriebstätte anläßlich eines Eigentumswechsels dieser Betriebstätte zu besteuern.

Artikel 12

Nach Absatz 3 a) Unterabsatz 2 haben Unternehmen die Möglichkeit, die Anwendung des Systems des Weltgewinns für die außerhalb der Gemeinschaft belegenen Betriebstätten zu beantragen, wobei der Anwendungsbereich jedoch auf einen oder mehrere Staat(en) beschränkt werden kann. Der Text spricht deshalb von „anderen Staaten, Ländern oder Gebieten", um so die Anwendung dieses Systems nicht nur auf Drittstaaten, sondern auch auf assoziierte Staaten sowie auf die durch den Vertrag erfaßten Länder und Gebiete auszudehnen, die nicht unter den Begriff „Mitgliedstaat" fallen.

Artikel 15

Es wird vorgeschlagen, die gemeinsame Regelung spätestens am 1. Januar 1971 in Kraft zu setzen. Dieser relativ nahe Termin wurde wegen der Dringlichkeit gewählt, die dem Problem der Fusionen, Spaltungen und Einbringungen von Unternehmensteilen zukommt. Er beläßt den Mitgliedstaaten gleichwohl eine ausreichende Frist, um die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen.

Erläuterungen zum Anhang

Die in den Absätzen 1 bis 6 des Anhangs zu dieser Richtlinie vorgeschlagene Definition der Betriebstätte entspricht dem Entwurf des multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens.

Es erwies sich aber als zweckmäßig, dieser Definition den Absatz 7 hinzuzufügen, um die Funktionsfähigkeit dieser Regelung in allen Fällen zu gewährleisten, da die vorgeschlagene gemeinsame Regelung für Fusionen, Spaltungen und die Einbringungen von Unternehmensteilen auf dem Grundsatz des Bestehens einer Betriebstätte der übernehmenden Gesellschaft im Staat der einbringenden Gesellschaft beruht.